

Audience publique du 19 mai 2004

Recours formé par les époux
... et ..., Luxembourg
contre quatre bulletins de l'impôt sur le revenu
émis par le bureau d'imposition Luxembourg I
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 17213 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif en date du 28 novembre 2003 par Maître Marianne GOEBEL, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom des époux ..., chirurgien esthétique, et ..., ... , demeurant ensemble à L-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation des bulletins de l'impôt sur le revenu des années 1997, 1998, 1999 et 2000 émis par le bureau d'imposition Luxembourg I de la section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes en date du 30 janvier 2003, en l'absence de décision directoriale intervenue suite à leur réclamation datée du 29 avril 2003 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 1^{er} mars 2004 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif en date du 31 mars 2004 par Maître Marianne GOEBEL au nom des époux ...-... ;

Vu les pièces versées au dossier et notamment les bulletins d'imposition déferés ;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Eric PRALONG, en remplacement de Maître Marianne GOEBEL, et Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries à l'audience publique du 28 avril 2004 ;

Vu les questions soulevées à l'audience par le tribunal tenant à la recevabilité du recours en tant qu'introduit à l'encontre du bulletin d'imposition de l'année 1997

affichant une cote zéro et à la question de l'imputation sur cette même année de la facture litigieuse de la fiduciaire ..., ensemble les délais accordés aux parties afin de prendre utilement position y relativement ;

Vu le mémoire complémentaire du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 11 mai 2004 ;

Vu le mémoire complémentaire déposé au greffe du tribunal administratif par Maître Marianne GOEBEL au nom des époux ...-... en date du même 11 mai 2004 ;

Où le juge-rapporteur en son rapport complémentaire, ainsi que Maître Eric PRALONG, en remplacement de Maître Marianne GOEBEL, et Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries complémentaires à l'audience publique du 12 mai 2004.

Considérant qu'en date du 30 janvier 2003 ont été émis par le bureau d'imposition Luxembourg I de la section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes les bulletins de l'impôt sur le revenu relatifs aux années 1997, 1998, 1999 et 2000, tous adressés à Monsieur ... sous le numéro fiscal indiqué 1950 0102 678, comprenant tous les quatre la mention finale « *imposition effectuée suivant le projet d'imposition établi par le service de révision, en votre possession* » ;

Que par lettre recommandée avec accusé de réception datée du 29 avril 2003 émanant de leur mandataire, les époux ... et ... ont fait introduire auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « *le directeur* », une réclamation dirigée contre les quatre bulletins d'imposition précités ;

Considérant qu'en l'absence de prise de position directoriale par rapport à leur réclamation, les époux ... et ... ont fait introduire en date du 28 novembre 2003 un recours contentieux tendant à la réformation, sinon à l'annulation des quatre bulletins d'imposition en question ;

Considérant qu'en application des dispositions combinées de l'article 8 (3) 3 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif et du paragraphe 228 de la loi générale des impôts, dite « *Abgabenordnung (AO)* », le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit en ordre principal ;

Que par voie de conséquence le recours en annulation est irrecevable ;

Considérant que le délégué du Gouvernement soulève en premier lieu l'irrecevabilité du recours en réformation en ce qu'il émane de Madame ... faute d'intérêt vérifié dans son chef en l'absence de notification des bulletins déferés intervenue à son encontre ;

Considérant que le tribunal est amené à constater sur base des pièces versées au dossier que les quatre bulletins d'imposition actuellement critiqués ont été tous adressés au seul Monsieur ..., avec indication à chaque fois du numéro fiscal 1950 0102 678 correspondant au seul demandeur d'après les indications par lui fournies dans les déclarations pour l'impôt sur le revenu à la base des bulletins déferés, de sorte que faute de notification desdits bulletins vérifiée dans le chef de Madame ..., celle-ci a été sans qualité pour introduire la réclamation du 29 avril 2003 tout comme elle n'a pas démontré d'intérêt suffisant à réclamer, ces défauts de qualité et d'intérêt se répercutant sur la requête introductive d'instance du 28 novembre 2003 sur base du mécanisme prévu par le prédit article 8 (3) 3 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 prévoyant la possibilité de soumettre au tribunal le contenu de la réclamation en l'absence de décision définitive de la part du directeur intervenue dans le délai de six mois y prévu ;

Que dès lors le recours en réformation est irrecevable en tant qu'émanant de Madame ... ;

Considérant que le tribunal a soulevé d'office la question de la recevabilité du recours en réformation en tant que dirigé contre le bulletin d'imposition relatif à l'année 1997 affichant une cote zéro ;

Considérant que tandis que le demandeur se rapporte à prudence du tribunal sur la question soulevée, le délégué du Gouvernement conclut à l'irrecevabilité du recours sur base des dispositions du paragraphe 232, alinéa premier AO ;

Considérant que le paragraphe 232, alinéa premier AO dispose que « *einen Steuerbescheid kann der Steuerpflichtige nur deshalb anfechten, weil er sich durch die Höhe der festgesetzten Steuer oder dadurch beschwert fühlt, dass die Steuerpflicht bejaht worden ist* » ;

Considérant que s'il est patent que le demandeur ne critique point le principe de l'imposition (Bejahung der Steuerpflicht), le montant de la cote d'impôt liquidé (Höhe der Steuer) arrêté à zéro en l'espèce n'est point de nature à faire retenir que le demandeur s'en sente lésé (sich beschwert fühlt), à défaut de perte retenue par le bureau d'imposition ou du moins déclarée par le contribuable pour l'année d'imposition en question (cf. trib. adm. 4 février 1998, n° 9850 du rôle, Pas. adm. 2003, V° Impôts, n° 317, page 396 et autres décisions y citées) ;

Que dès lors le recours introduit par Monsieur ... est irrecevable en tant qu'il est dirigé contre le bulletin d'imposition relatif à l'année 1997 ;

Considérant que le recours ayant pour le surplus été introduit suivant les formes et délais prévus par la loi il est recevable en tant que recours en réformation émanant de Monsieur ... et dirigé contre les bulletins de l'impôt sur le revenu relatifs aux années 1998, 1999 et 2000 ;

Considérant que le délégué du Gouvernement fait encore valoir que le recours sous analyse, en ce qu'il est dirigé contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 1998 à 2000, faute de décision sur sa réclamation datée du 29 avril 2003 se heurterait au fait que cette requête n'a pu introduire une voie de recours dont le directeur se trouvait déjà saisi, sans égard aux conclusions (paragraphe 243 AO), par une réclamation datée du 14 avril 2003 et portée devant le tribunal par recours du 20 novembre 2003 (numéro 17182 du rôle) ;

Considérant que dans la mesure où le recours introduit sous le numéro 17182 du rôle ayant effectivement eu trait à l'impôt sur le revenu des années 1998 à 2000, a été rayé par jugement du tribunal du 31 mars 2004, à la demande expresse de Monsieur ... et que cette radiation emporte disparition de la réclamation devant le directeur formulée à sa base, conformément au mécanisme instauré par l'article 8 (3) 3 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 précité, aucun obstacle rémanent ne se heurte plus à la recevabilité du recours intenté de la part de Monsieur ... à l'encontre des bulletins d'imposition déferés des années 1998, 1999 et 2000 ;

Quant au fond

Quant à l'imputation de la facture litigieuse ...

Considérant que le demandeur critique la non prise en compte de la facture de la fiduciaire ... du 9 février 1998 dans la mesure où cette note d'honoraires d'un import total de 489.440 Luf pour services de fiduciaire n'a pas été entièrement prise en compte suite au rapport de révision ;

Considérant que le tribunal a soulevé à l'audience la question de l'imputation de la facture en question, afin que notamment la partie demanderesse puisse prendre plus précisément position quant à ce sujet ;

Que le demandeur d'indiquer qu'il n'a pas été possible d'obtenir des éclaircissements de la part du comptable quant à l'imputation sur l'année 1997 ou non de la facture en question, pour conclure qu'il semble probable que la comptabilisation dans le bilan 1997 de la facture datée du 9 février 1998 relève d'une erreur de comptabilisation ;

Que le délégué du Gouvernement de conclure que contrairement à une pratique répandue, ce ne serait pas la date de la facture qui déciderait de l'exercice auquel appartient la charge, mais bien le rapport économique existant avec l'année d'imposition concernée par la dépense faite ;

Considérant que le rapport de révision du 8 janvier 2003 versé en cause prévoit en son point 21.10 « *le 9 février 1998 la fiduciaire ... a envoyé une note d'honoraires de 498.440 Luf pour services de fiduciaire. Ce montant concerne la s.à r.l. et le cabinet médical, mais figure dans les charges d'exercice 1997 du cabinet médical. Pour départager ces frais le montant de 250.000 Luf payé à la fiduciaire est imputé par moitié*

à la s.à r.l. et par moitié au cabinet médical. Le montant litigieux de 239.440,- Luf sera traité conformément au jugement à prononcer par le tribunal. Montant à ajouter : 489.440,- - 125.000,- = 364.440 Luf » ;

Considérant que dans la mesure où les bulletins d'imposition déferés ont été dressés sur base du rapport de révision précité, les charges issues des services de fiduciaire visés par la prédite facture ayant été déclarées au titre de l'exercice 1997, le correctif opéré par le bureau sur base du rapport de révision s'impute sur la même année 1997, étant constant que c'est également à cette année que se rapportent d'un point de vue économique les services litigieux prestés par ladite fiduciaire ;

Qu'il s'ensuit que la question litigieuse ayant uniquement trait au bulletin d'imposition de l'année 1997, par rapport auquel le recours encourt l'irrecevabilité en raison de la cote zéro arrêtée, force est au tribunal de retenir que le moyen n'est de la sorte pas soumis à son examen au fond ;

Quant à la majoration des recettes

Considérant que le demandeur soumet au tribunal en tant que premier moyen au fond celui intitulé « 2.1 quant à la majoration des recettes » énoncé comme suit « Conformément au prédit rapport du réviseur ... sur la « vérification des livres et documents comptables du cabinet médical du docteur ... faite sur ordre du préposé du bureau d'imposition et portant sur les exercices 1997 à 2000 inclusivement », des majorations sont à opérer, en raison d'irrégularités constatées dans la comptabilité.

Le fondement desdites majorations est exposé aux points 14.1, 14.2, 16.1, 20.1, 20.2, 20.4, 20.5 et 20.6 du rapport de révision. Les irrégularités en cause y énumérées sont relatives aux clients du cabinet, aux différents comptes en banque des requérants -tant professionnels que privés- ainsi qu'à des opérations qualifiées de ventes.

Le montant total des majorations de recettes pour les années 1997, 1998, 1999, 2000 s'élève à 3.977.939,- Luf soit 98.610,53,- €.

En date du 29 novembre 2002, le mandataire soussigné a fait parvenir un courrier audit réviseur ... du service de révision, comportant en annexe une note du comptable et des documents justificatifs relatifs aux opérations comptabilisées (pièce 5).

Sur base des observations y faites et des documents produits, le service de révision aurait dû réduire pour partie les majorations de recettes opérées, alors que les critiques formulées quant à la comptabilisation de certaines opérations ne sont pas fondées.

Les requérants demandent partant que les majorations effectuées et ne se justifiant pas sur base des explications données par leur comptable soient réduites conformément aux explications données dans le cadre de la révision. » ;

Considérant que le délégué du Gouvernement n'a conclu au fond que par rapport au bulletin d'imposition de l'année 1997, eu égard à son moyen d'irrecevabilité soulevé à l'époque au vu de l'existence vérifiée à ce moment d'un recours antérieur en date dirigé au nom du même demandeur contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 1998 à 2000 ;

Considérant qu'indépendamment du fait que le représentant étatique n'a pas conclu au fond concernant les bulletins d'imposition déferés des années 1998 à 2000, force est au tribunal de constater encore que le demandeur n'a point amplifié, ni précisé son moyen à travers son mémoire en réplique, de sorte que le bien-fondé de son recours se mesure uniquement au moyen tel que déployé dans la requête introductive d'instance ;

Considérant qu'aux termes de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives la preuve des faits ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable ;

Considérant qu'aux termes de l'article premier de la même loi modifiée du 21 juin 1999 la requête introductive d'instance contient « ... *l'exposé sommaire des faits et moyens invoqués...* » ;

Considérant que même à admettre que l'exposé sommaire des moyens suffise pour remplir les exigences posées par l'article 2 précité, il n'en reste pas moins qu'au regard de la charge de la preuve incombant au demandeur concernant les faits devant réduire la cote d'impôt, l'articulation des éléments à la base des moyens proposés doit être de nature à permettre au tribunal de dégager clairement et sans risque de se méprendre les contours de la réduction de la cote d'impôt précisément sollicitée en indiquant avec une précision suffisante les points sur lesquels elle doit porter ;

Considérant qu'au titre de l'article premier de la loi modifiée du 21 juin 1999, dans la mesure où c'est la requête introductive d'instance qui doit contenir les moyens invoqués, la technique du renvoi est en principe prohibée, à moins que les éléments auxquels la requête renvoie soient à leur tour clairement identifiés et que leur inclusion intellectuelle dans ladite requête soit susceptible d'être opérée telle quelle, en l'état, sans qu'il y ait lieu de procéder à des adaptations en fait autres que celles éventuellement indiquées de façon claire et précise dans ladite requête ;

Considérant que force est au tribunal de constater qu'en l'espèce le demandeur renvoie aux explications fournies par son comptable en annexe au courrier de son mandataire du 29 novembre 2002 adressé à l'auteur du rapport de révision pour obtenir que les majorations effectuées à travers ledit rapport soient réduites conformément aux explications données dans le cadre de la révision ;

Que le demandeur de conclure à ce sujet que le service de révision aurait dû réduire *pour partie* du moins les majorations de recettes opérées, alors que les critiques formulées quant à la comptabilisation de *certaines opérations* ne seraient pas fondées ;

Considérant que le tribunal est amené à constater que le rapport de révision datant du 8 janvier 2003 et se trouvant à la base des trois bulletins d'imposition déferés au fond, mentionne à de multiples endroits qu'il a été tenu compte des « *explications supplémentaires fournies par Monsieur B* » (le comptable en question) ;

Considérant qu'en toute occurrence le tribunal n'a pas été mis en mesure de dresser sans se méprendre les contours des moyens, que ce soit au sujet des observations faites ou des documents produits suivant lesquels il aurait dû y avoir réduction « *pour partie* » des majorations de recettes opérées, ou que ce soit au niveau de la distinction des critiques formulées quant à la comptabilisation de « *certaines opérations* » pour dégager quelles critiques ont d'ores et déjà été prises en compte par le service de révision et lesquelles, en tant qu'elles n'auraient pas été déclarées fondées, sont à inclure dans la requête introductive d'instance, la même analyse valant pour les explications données par Monsieur B, dont certaines apparaissent comme ayant été prises en compte à travers le rapport du service de révision, sans que la ventilation des éléments afférents ne résulte néanmoins clairement du dossier, ni a fortiori de l'exposé des faits et moyens opéré à travers la requête introductive d'instance ;

Que le moyen est dès lors à écarter, son articulation n'étant, à la base, pas de nature à voir fournir utilement la preuve d'une réduction de la cote d'impôt en l'espèce ;

Quant aux majorations de recettes opérées sur base du paragraphe 217 AO

Considérant que le demandeur conteste ensuite le montant des majorations opérées à partir du rapport de révision sur base du paragraphe 217 AO, en ce qu'elles représentent une marge de sûreté pour couvrir les défauts de comptabilisation des déclarations énumérés audit rapport de révision sous le numéro 20.7 ;

Que le demandeur critique plus particulièrement l'import des majorations retenu à concurrence de chaque fois 250.000 Luf pour les exercices 1998 et 1999, ainsi que de 500.000 Luf pour l'exercice 2000 ;

Qu'il renvoie à ses explications fournies à l'auteur du rapport de révision suivant ses courriers des 14 et 15 novembre 2002, ainsi qu'à la demande de modération formulée par son mandataire en date du 29 novembre 2002, non retenue par le rapport de révision, ni par les bulletins d'imposition émis à sa suite ;

Qu'en termes de réplique le demandeur de faire valoir que dans la mesure où conformément au paragraphe 217 AO la taxation d'office doit viser à fixer la cote d'impôt la plus exacte possible, les ajouts opérés, pour des montants selon lui indus, seraient contraires à la légalité, et que même si une « *marge de sécurité* » était admise il conviendrait de garder à l'esprit que l'évaluation d'office doit être faite avec mesure et modération ;

Considérant qu'il est constant que le principe même de l'application du paragraphe 217 AO n'est point contesté en l'espèce ;

Considérant que le paragraphe 217 AO dispose que « (1) Soweit das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen (einschliesslich solcher Besteuerungsgrundlagen, für die eine gesonderte Feststellung nicht vorgeschrieben ist) nicht ermitteln oder berechnen kann, hat es sie zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. (2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides Statt verweigert. Das Gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig sind » ;

Considérant que la taxation (Schätzung) d'office consiste en une évaluation unilatérale de la base imposable par le fait de l'administration ;

Que le but de la taxation d'office est d'aboutir, à défaut de pouvoir évaluer la valeur réelle, à une valeur probable ou approximative de la base imposable, le contribuable devant s'imputer à lui-même les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation d'office ;

Que dans le cadre de la taxation d'office, la prise en compte par le bureau d'imposition d'une marge de sécurité est licite, dès lors qu'elle est faite avec mesure et modération (Cour adm. 30 janvier 2001, n° 12311C du rôle, Pas. adm. 2003, V° Impôts, n° 273 et autres décisions y citées) ;

Considérant que d'après le point 24 du rapport de révision, « les majorations en vertu du paragraphe 217 AO représentent une marge de sûreté pour couvrir les défauts énumérés au n° 20.7 dont notamment :

- des numéros de factures manquants ou non concordants avec les paiements
- des noms de clients trouvés sur les extraits bancaires mais pas sur les factures
- la facture du 10 novembre 1999 trouvée sans montant (voir n° 20.2)
- le revenu négatif déclaré pour l'année 2000 (voir aussi le n° 15.14)
- les innombrables paiements « cash » malgré la détention d'une carte de crédit »

Considérant que force est au tribunal de constater que ni les courriers de Monsieur ... des 14 et 15 novembre 2002 auxquels il renvoie formellement et précisément à travers son recours, ni la demande en modération de son mandataire du 29 novembre 2002, tous adressés à l'auteur du rapport de révision, ne formulent des éléments précis et circonstanciés de nature à mettre sérieusement en doute le montant de respectivement 250.000 Luf retenu pour chacun des exercices fiscaux 1998 et 1999 au titre de majoration en vertu du paragraphe 217 AO, compte tenu des griefs non critiqués comme tels, précités, ainsi que de l'import des recettes total pour les deux exercices et de celui de certaines factures de détail ayant trait aux mêmes exercices et citées audit rapport ;

Considérant que pour l'année 2000 le rapport de révision résume la situation comme suit : « la baisse sensible des honoraires et le résultat négatif déclaré sont les

conséquences d'une année difficile (e.a. faillite de la s.à r.l, changement de l'adresse) mais aussi de multiples irrégularités » pour in fine dudit point 20.7 énoncer que « pour l'année 2000 le total des honoraires encaissés par les comptes bancaires s'élève à 6.075.554,- chèques FRF, apports personnels et honoraires UCM compris. Les honoraires déclarés s'élèvent à 4.770.079,-. La différence de 1.305.475,- est le montant global d'honoraires non déclarés, apports personnels et honoraires UCM compris. Souvent des honoraires encaissés en numéraire ne transitent pas par les banques et servent directement au paiement en numéraire de matériel médical et de frais de toutes sortes. Pour ces raisons il y a lieu de majorer les recettes de l'année 2000 de 500.000,- outre les majorations ponctuelles des n° 16.1, 20.2 et 20.6 » ;

Qu'à travers son courrier précité du 15 novembre 2002 Monsieur ... de relater que son revenu professionnel pour l'année 2000 s'élevait à 5.089.450 Luf, total auquel il convenait d'ajouter la différence entre 669.003 Luf et 320.752 Luf pour arriver à un total de 5.118.327 Luf correspondant selon lui au chiffre d'affaires exact de l'année 2000, sans que le tribunal ne soit à même de déceler à partir des chiffres ainsi énoncés audit courrier à quel niveau se trouve l'erreur de calcul manifeste y comprise ;

Qu'au-delà de cette erreur de calcul il reste qu'aucune prise de position précise et circonstanciée n'est fournie par le demandeur, ni dans sa réclamation, ni à travers la requête introductive d'instance concernant la différence entre les chiffres avancés dans son courrier du 15 novembre 2002 et les chiffres retenus et précités du rapport de révision in fine du point 20.7 à la base de l'imposition opérée pour l'année 2000 et ce plus précisément pour déterminer la majoration de 500.000 Luf opérée en vertu de l'article 217 AO et actuellement critiquée en son import par le demandeur ;

Considérant que dans la mesure où d'après les dispositions de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 précitée, la preuve de la réduction de l'impôt pèse sur le contribuable demandeur et vu le défaut actuellement constaté d'éléments précis et circonstanciés d'appréciation devant permettre une réduction de la majoration opérée en vertu de l'article 217 AO, le tribunal est amené à retenir que cette majoration, de l'ordre d'approximativement 10 % du chiffre d'affaires énoncé par Monsieur ... le 15 novembre 2002 et de l'ordre d'un peu plus de 8 % du total des honoraires encaissés émarginé par le rapport de révision in fine du point 20.7 par 6.075.454 Luf apparaît a priori comme ayant été fixé avec mesure et modération, compte tenu des circonstances non contestées de l'espèce ;

Que le moyen est dès lors également à écarter, en l'état, comme n'étant point fondé ;

Quant aux frais de location

Considérant qu'enfin, le demandeur d'estimer que les dépenses ayant trait à l'immeuble pris en location à Luxembourg, 39, bld. B, à savoir les loyers et travaux payés, la garantie locative payée pour son ancien cabinet médical ainsi que les frais

bancaires et intérêts débiteurs y relatifs, sont à déduire entièrement de ses revenus professionnels pour venir amoindrir en conséquence la charge fiscale ;

Que le demandeur d'expliquer que sur conseil de sa fiduciaire de l'époque une société à responsabilité limitée « *Centre esthétique de gestion B* », immatriculée au registre de commerce de Luxembourg sous le numéro B52146, entretemps déclarée en faillite, a été constituée en vue de l'exercice de l'activité professionnelle de chirurgie esthétique en ces locaux ;

Que ce serait au vu du fait qu'ultérieurement le demandeur a été informé que l'exercice de la profession libérale de médecin à Luxembourg n'était possible qu'en nom personnel, qu'il aurait signé en accord avec les propriétaires des locaux loués, un contrat de sous-location avec la s.à r.l., la possibilité de sous-location ayant été expressément réservée dès le début ;

Qu'une activité professionnelle n'aurait été exercée dans les lieux loués que par le seul demandeur, la s.à r.l. n'ayant eu que l'adresse de son siège dans ces locaux, sans y exercer d'autre activité ;

Que le demandeur de signaler que les factures émises par les différents corps de métier lui auraient été adressées personnellement et qu'il aurait été de la sorte condamné par des juridictions luxembourgeoises à plusieurs reprises à payer certaines de ces factures ;

Que par ailleurs l'estimation budgétaire des travaux à réaliser dans l'immeuble pris en location aurait été faite au seul nom du docteur ..., sans que la dénomination sociale de la s.à r.l. n'y figure ;

Que le demandeur d'estimer dès lors que dans la mesure où les loyers à payer aux propriétaires ainsi que les travaux à effectuer dans l'immeuble loué auraient été réglés par lui-même, et que l'immeuble ne servait qu'à l'activité professionnelle qui était la sienne, celle de cabinet de chirurgie esthétique, toutes les dépenses en question, faites dans le cadre de l'exercice de sa profession de médecin et pour compte de son cabinet médical, devraient être prises en compte en tant que telles dans le cadre de l'imposition de ses revenus professionnels ;

Que le demandeur d'expliquer encore que s'il avait seulement payé le loyer dû sur base du contrat de sous-location, les propriétaires n'auraient pas manqué d'agir en justice en vue d'obtenir l'expulsion du docteur ... des lieux loués et que de ce point de vue encore les loyers entiers, abstraction seulement faite de la fraction se référant à l'utilisation privée des lieux loués, seraient à considérer comme charges professionnelles ;

Que toutes les dépenses en question seraient dès lors à qualifier de dépenses d'exploitation et non pas de prélèvements personnels équivalents à des dépenses de train

de vie privé, tel que l'aurait retenu à tort le bureau d'imposition à la suite du rapport de révision ;

Que le demandeur d'insister qu'en dernière analyse les dépenses en question auraient toutes été faites en rapport avec son activité professionnelle, de sorte qu'elles ne seraient nullement à qualifier d'investissement purement privé dans son chef ;

Considérant que l'aspect particulier de l'espèce consiste en le changement de cap opéré par le demandeur en ce sens qu'au moment de conclure le bail avec les propriétaires de l'immeuble 39, bld. B, l'activité de chirurgie esthétique était censée être exercée suivant sa vision, sous forme de s.à r.l. tandis qu'en cours d'installation au Grand-Duché, Monsieur ... a dû se résoudre à l'évidence que suivant les lois applicables au pays d'accueil, seul un exercice libéral de la profession de médecin était envisageable ;

Considérant qu'il reste un fait que pour les trois années d'imposition à prendre en compte -en l'occurrence 1998 à 2000- la s.à r.l. a continué à exister et, même si d'un point de vue chirurgie esthétique, elle n'a exercé aucune activité professionnelle vérifiée, elle est néanmoins restée tenancière du bail principal avec les propriétaires de l'immeuble, tandis que les locaux ont connu pour le moins trois affectations parallèles et différentes, dont celle de l'exercice de profession libérale par le docteur ... ;

Considérant que du point de vue de l'affectation de l'immeuble, force est au tribunal de constater à partir des éléments de fait fournis au dossier que, suivant le contrat de sous-location conclu avec la s.à r.l., trois quarts de son objet ont été affectés à la profession libérale du docteur ..., suivant un loyer mensuel de 45.000 Luf, tandis qu'un quart est resté affecté à des fins de logement privé dans le chef du demandeur même ;

Que ce qui plus est, durant les trois années en question, suivant d'autres contrats de sous-location conclus, le docteur X a installé son cabinet médical dans le même immeuble pour les années 1998 et 1999, engendrant des recettes de loyer de respectivement 875.000,- et de 770.000,- Luf ;

Que pour l'année 2000 un total de loyers de 140.000,- Luf est mis en compte à titre de recettes suivant contrat de sous-location conclu entre la s.à r.l. et le docteur Y ;

Considérant que tant le maintien de la structure originale avec la s.à r.l. comme locataire principal, s.à r.l. dans laquelle le demandeur était à la fois le gérant à travers le holding associé et la caution, de sorte à donner lieu à une structure n'ayant plus de lien direct et évident avec sa profession de chirurgien, que l'affectation parallèle de l'immeuble en question suivant au moins trois destinations différentes, dont celle de la profession libérale du docteur ..., sont incompatibles avec la qualification mise en avant par ce dernier, suivant laquelle son affaire et celle de la s.à r.l. ne seraient qu'une et relèveraient toutes les deux de la même activité professionnelle, celle de médecin, chirurgien esthétique ;

Que le moyen tendant à voir déduire entièrement tous les frais de loyer et de travaux payés, ensemble les accessoires énumérés par le demandeur dans sa requête introductive d'instance, à partir de ses revenus professionnels est dès lors à écarter en son principe même ;

Considérant qu'il convient de souligner encore que par ailleurs le demandeur ne s'est point opposé à la conséquence logique du traitement opéré par le bureau d'imposition en requalifiant le loyer du docteur X pour l'année 1997 en les éliminant des revenus professionnels du demandeur pour les inclure dans les revenus de la s.à r.l. ;

Considérant que dans la mesure où le demandeur ne critique pas autrement quant à son quantum, la ventilation opérée à travers les bulletins d'impôt déferés pour les années 1998 à 2000 suivant la fraction considérée de ses revenus professionnels en relation avec la partie de contrat de sous-location afférente, mesurée par rapport à l'ensemble des frais de loyer et de travaux payés, y compris les frais et intérêts accessoires, il n'y a pas lieu de pousser plus loin l'analyse sur ce terrain ;

Qu'en l'état des conclusions du demandeur présentées à travers ses mémoires déposés, ce dernier moyen est dès lors également à écarter comme n'étant point fondé ;

Considérant que le recours n'étant fondé en aucun des moyens présentés en l'état, il est à déclarer non justifié pour le tout.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

déclare irrecevable le recours en tant qu'introduit au nom de Madame ... ;

déclare irrecevable le recours en réformation en tant que dirigé au nom de Monsieur ... contre le bulletin d'imposition de l'année 1997 ;

déclare le recours en réformation introduit au nom de Monsieur ... recevable pour le surplus ;

au fond le dit non justifié ;

partant en déboute ;

déclare irrecevable le recours en annulation ;

condamne les demandeurs aux frais .

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 19 mai 2004 par :

M. Delaporte, premier vice-président,
Mme Lenert, premier juge,

M. Sünner, juge,
en présence de M. Schmit, greffier en chef.

s. Schmit

s. Delaporte